



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.726820/2018-69
ACÓRDÃO	3101-004.387 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A USIMINAS FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

RECURSO EX OFFICIO. FUNDAMENTAÇÃO ILEGAL DE PARTE DA AUTUAÇÃO. NÃO PROVIMENTO.

Em razão de ter sido utilizada fundamentação declarada ilegal pelo STJ em âmbito de recurso especial, deve ser mantida a invalidação pela DRJ da autuação que se utilizou de fundamento irregular.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa quando o auto de infração é lavrado em atenção aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sendo possível identificar todos os elementos constitutivos do lançamento, tanto que foi possível pelo contribuinte impugná-los.

GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS E LOCOMOTIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO, NÃO ENQUADRAMENTO COMO EQUIPAMENTOS E MAQUINÁRIOS. SÚMULA Nº 190 CARF. DESPROVIMENTO.

Nos termos da Súmula nº 190 CARF, para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com aluguel de veículos de transporte de cargas ou passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

GASTOS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA E TREINAMENTO. MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Restando demonstrado que os serviços de consultoria e treinamento buscam otimizar e aperfeiçoar as atividades de manutenção e de operação dos equipamentos utilizados numa das etapas do processo produtivo da empresa, deve ser reconhecido que tais despesas atendem ao requisito da

essencialidade e, por conseguinte, geram direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito: a) por unanimidade de votos, reverter as glosas de aluguel de locomotivas; e b) Por maioria de votos, reverter as glosas referentes aos custos com treinamento de pessoal. Vencidos os Conselheiro Ramon Silva Cunha e Conselheira Luciana Ferreira Braga (relatora). Designado o Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relator

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Designado redator voto vencedor

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A – USIMINAS, em razão de autuações lavradas em relação à Contribuição para o PIS e Cofins referente ao ano-calendário de 2014, por créditos indevidamente descontados.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 1.173 e seguintes):

A autoridade tributária, por meio do Termo de Verificação Fiscal, fls. 18 a 29, relata os procedimentos adotados no curso do procedimento fiscal, apresenta a fundamentação legal utilizada para lavrar as autuações, bem como, os critérios que adotou para o conceito de insumos dentro da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em síntese, os lançamentos efetuados decorrem da reapuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins após as glosas de créditos de bens e serviços que não se enquadraram, conforme a autoridade tributária, nos conceitos de insumos adotados. A saber:

3.10.1 BENS QUE NÃO EXERCEM AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO

Da definição e conceituação que emerge dos atos legais e normativos explicitados neste relatório, verifica-se, que o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, possibilitando-lhe auferir receitas, mas sim, tão somente, como aqueles bens e serviços que adquiridos de pessoas jurídicas, efetivamente sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o bem produzido, e desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

...

3.10.2 BENS QUE NÃO ATENDEM AOS CRITÉRIOS (sic) DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA

Da definição e conceituação que emerge dos atos legais e normativos explicitados neste relatório, verifica-se, que o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, possibilitando-lhe auferir receitas, mas sim, tão somente, como aqueles bens e serviços que adquiridos de pessoas jurídicas, efetivamente sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o bem produzido, e desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

....

3.10.3 SERVIÇOS QUE NÃO EXERCEM AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO

Conforme a legislação de regência, colacionada no item 3.9 supra, a condição imposta para o aproveitamento dos créditos quanto aos serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes do PIS/PASEP é a aplicação ou consumo diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

...

3.10.4 SERVIÇOS QUE NÃO ATENDEM AOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA Na análise da essencialidade do serviço considerado como insumo, esse deverá estar ligado intrinsecamente ao processo produtivo, constituindo-se em elemento inseparável desse processo. Já no critério da relevância, embora o serviço não seja indispensável na elaboração do produto, o mesmo deverá integrar o processo produtivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

...

3.12 Os créditos glosados foram todos decorrentes de despesas e custos de bens e serviços adquiridos no mercado interno e vinculados às receitas tributadas no mercado interno e externo. Foram glosados créditos de bens/serviços por não se enquadrarem no conceito de insumo, posto que não possuem ação direta sobre os produtos em fabricação e/ou não atendem aos critérios da essencialidade e relevância.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ deu parcial procedência a impugnação apresentada pelo contribuinte apenas para reverter parte das glosas que são essenciais e relevantes ao exercício da atividade fabril da empresa, eis que teria sido utilizado pelo fiscal a aplicação do critério mais restritivo (aplicação direta) com base em instruções normativas que já haviam sido declaradas ilegais, mas manteve o lançamento em relação à glosa de despesas não consideradas essenciais ou relevantes, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO FISCO.

No lançamento de ofício, o ônus da prova pertence ao Fisco, consoante art. 9º do Decreto nº 70.235/1972. CASOS DE NULIDADE. LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, e em que constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO ILEGAL. IMPROCEDÊNCIA.

A utilização de fundamentação declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito de recurso especial, devidamente notificada a RFB pela PGFN, invalida a autuação apenas na parte em que se utiliza de tal fundamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA E LEGAL - INOVAÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR - IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao órgão julgador inovar no fundamento do lançamento, ainda que seja verificada, em sede de apreciação de impugnação, infração diversa daquela imputada ao contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, necessária a análise por este Conselho do recurso necessário.

Foi ainda interposto recurso voluntário pela USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A - USIMINAS, alegando em síntese que:

- Houve nulidade material do auto de infração, que teria utilizado de assertivas genéricas para justificar a glosa dos créditos;
- Com base no que restou julgado no REsp nº 1.221.170 no rito dos recursos repetitivos, bem como na Nota Sei nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF de 01/10/2018 e Parecer Normativo nº 5 de 17 de dezembro de 2018 da RFB, insumos devem ser entendidos como despesas essenciais ou relevantes ao exercício da atividade empresarial do contribuinte;
- Com relação aos serviços de aluguel e locação de veículos, este teria conexão direta com o processo produtivo da empresa, razão pela qual, se enquadraria no conceito de insumo, o que já teria sido reconhecido por este Conselho em julgados semelhantes;
- No que concerne aos serviços de consultoria (treinamento nacional), a DRJ teria entendido que tal atividade não integraria o processo produtivo da empresa, no entanto, afirma que o serviço em questão teria sido firmado com a empresa ERCCONSEG, com vistas a evoluir o conhecimento dos empregados da Usiminas

para atividades de manutenção e operação de equipamentos, o que seria imprescindível para a manutenção da atividade da empresa;

- Com relação as glosas referentes a locação de locomotivas, a contribuinte se limita a firmar que conforme se verificaria da própria planilha que detalhou os créditos glosas, o serviço em questão seria aplicado ao abastecimento de matérias primas, o que demonstraria ser um item essencial ao processo produtivo da empresa;

- No que concerne as glosas relativas aos “bens em geral” afirma que teria agrupado os bens constantes na planilha “bens glosados (Blocos A-C-D) o que não significa que tenha deixado de impugnar todos os itens que foram autuados e que diversos itens corresponderiam a materiais de manutenção e elétricos que, seriam passíveis de creditamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Tempestividade

O recurso apresentado pelo recorrente é tempestivo, razão pela qual, passa-se à sua análise.

A) Do Recurso de Ofício.

Primeiramente, passa-se à análise do recurso de ofício, em razão da exoneração parcial do crédito tributário.

No entanto, não merece qualquer reparo o acórdão da DRJ que deu parcial procedência a impugnação do contribuinte para afastar a glosa dos créditos que haviam sido glosados em razão do critério da aplicação direta do insumo ao produto, eis que as glosas foram baseadas em fundamento declarado ilegal.

Ressalta-se que este Conselho Administrativo já utilizou o critério de aplicação direta para definir insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, segundo o qual seria insumo o bem e serviço que tivesse uma relação direta e imediata com o processo produtivo.

No entanto, a jurisprudência deste Conselho, com base no julgamento REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo (que tem efeito vinculante à Administração), evoluiu para adotar os critérios de essencialidade e relevância, ou seja, para que seja verificado no caso concreto a imprescindibilidade ou importância do bem/serviço para o desenvolvimento da

atividade econômica desempenhada pelo contribuinte para, só então, verificar a possibilidade ou não de creditamento.

Como bem ressaltou o acórdão que julgou a impugnação do recorrente:

Do transcrito acima, resta claro que a partir da ciência da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os Auditores-Fiscais da RFB estavam impedidos de aplicar os critérios de insumos adotados pelas IN SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, independentemente da publicação do Parecer Normativo RFB nº 5-Cosit, de 2018.

No presente caso, verifica-se claramente no TVF que o autuante aplicou o critério da aplicação direta (mais restritivo), conforme estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, como a própria autoridade esclarece no referido termo de verificação:

Regulamentando a matéria, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expediu a Instrução normativa (IN) SRF nº. 247, de 21 de novembro de 2002, e a IN SRF nº. 404, de 12 de março de 2004.

A Instrução Normativa SRF nº. 247, de 2002 – dispõe sobre a não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep:

...

A Instrução Normativa SRF nº. 404, de 12 de março de 2004, disciplinou a matéria em relação à Cofins, nos seguintes termos:

Deste modo, entendemos que as glosas efetuadas com base na aplicação do critério mais restritivo (aplicação direta) já careciam de fundamentação válida, uma vez que, quando da lavratura dos autos de infração, os critérios para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aquisição de insumos, com base na Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, já estavam declarados ilegais, conforme visto na transcrição da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Considerando-se a disciplina contida no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, bom como o disciplinado no art. 53 da Lei nº 9.784, de 9 de janeiro de 1999, transcritos a seguir:

Decreto nº 70.235, de 1972 Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifos do julgador)

Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. (grifos do julgador)

Entendemos que as glosas de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetuadas sob o critério da não aplicação direta sobre o produto em fabricação (bens: item 3.10.1 do TVF, fl. 24; serviços: item 3.10.3 do TVF, fl. 25) são irregulares, pois são baseadas em fundamento declarado ilegal e não são passíveis de saneamento, sobretudo por se tratar de autos de infração onde o ônus probatório reside em seu autor, no caso, na autoridade autuante.

(...)A seguir, transcrevemos trechos dos referidos itens que descrevem os serviços desconsiderados como insumos pelo critério da aplicação direta:

3.10.3 SERVIÇOS QUE NÃO EXERCEM AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO ...

Conforme a legislação de regência, colacionada no item 3.9 supra, a condição imposta para o aproveitamento dos créditos quanto aos serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes do PIS/PASEP é a aplicação ou consumo diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Através do Termo de Intimação Fiscal 01, o contribuinte foi intimado a informar em planilhas montadas a partir dos dados informados no Sped-Contribuições AC-2014, denominadas 'Anexo 2 – Bloco F (Ins. Serviços)' e 'Anexo 3 – Blocos A, C e D (Ins. Serviços)', o seguinte: "Nome da Conta Analítica/Grupo de Contas", "Descrição do Serviço", "Descrição Complementar", "Ação Direta Sobre o Produto ?" (Informar de forma objetiva se determinado insumo exerce ação direta sobre o produto no seu processo produtivo), de forma a fornecer subsídios para que a fiscalização pudesse concluir se determinado insumo fazia jus ao creditamento do Pis e da Cofins.

- BLOCO A, C e D (Insumos serviços) > Embora o contribuinte tenha informado na planilha apresentada à fiscalização que todos os serviços ali relacionados exercem

ação direta sobre o produto em fabricação, ao responder (sim) para esse quesito, constatamos que vários desses serviços NÃO exercem ação direta sobre o produto, por se tratarem de serviços auxiliares, terceirizados, os quais estão relacionados com a atividade meio, e não com a atividade fim da empresa. Assim foram glosados os seguintes serviços:

a) Serviços de alugueis e locações de caminhão, carreta, guindaste, empilhadeiras (relacionados na planilha '1-Serviços Glosados (Blocos A-C-D) GR 1', em anexo)b) Serviços auxiliares de transporte e logística, tais como descarga de carvão, descarga de atrancito/coque, medição: trator, empilhadeiras diversas, dentre outros. (relacionados na planilha '1-Serviços Glosados (Blocos A-C-D) GR 2', em anexo)c) Serviços de manutenção e suporte em TI (informática). (relacionados na planilha '1- Serviços Glosados (Blocos A-C-D) GR 3', em anexo)e) Serviços terceirizados de conservação e limpeza industrial. (relacionados na planilha '1-Serviços Glosados (Blocos A-C-D) GR 4', em anexo)f) Serviços terceirizados de montagens, movimentação e expedição de materiais. (relacionados na planilha '1-Serviços Glosados (Blocos A-C-D) GR 5', em anexo)g) Serviços auxiliares de elétrica, engenharia e construção. (relacionados na planilha '1- Serviços Glosados (Blocos A-C-D) GR 6', em anexo)- BLOCO F (Insumos serviços) > Embora o contribuinte tenha informado na planilha apresentada à fiscalização que todos os serviços ali relacionados exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ao responder 'sim' para esse quesito, constatamos que alguns desses serviços NÃO exercem ação direta sobre o produto, por se tratarem de serviços auxiliares e terceirizados, que não se relacionam com a atividade fim da empresa. Assim foram glosados os seguintes serviços:

a) Serviço de manutenção e suporte técnico de software, assistência técnica em projeto mecânico na área industrial (relacionados na planilha '1-Serviços Glosados (Bloco F)', em anexo).

Os serviços referidos acima constam planilhas trazidas aos autos pela autoridade fiscal às folhas 58 a 76. As relações das glosas revertidas são apuradas em planilha anexada ao presente processo cujo resumo será trazido ao final deste voto.

Entendemos por bem, salientar que algumas glosas efetuadas pela autoridade tributária já padeciam de irregularidades: por exemplo, aluguéis de máquinas e equipamentos, pois, independentemente de sua aplicação direta ao produto, dariam direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aplicação do inciso IV de ambos os artigos 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, a saber:

art. 3º...

...

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

É importante frisar que, ainda que se verificasse incorreção no procedimento adotado pela empresa, não poderia este Colegiado considerar fatos e conclusões que não constassem do Termo de Constatação Fiscal e, portanto, que não foram imputados ao contribuinte, para fundamentar as exigências, sob pena de inovar nos lançamentos, o que é vedado ao órgão julgador.

No caso, a autoridade tributária alega que efetuou as glosas sob o fundamento de que os insumos não são aplicados diretamente ao produto. Como o presente voto propõe o afastamento deste fundamento por ter sido declarado ilegal, não pode este Colegiado, manter a autuação sob o fundamento da essencialidade e relevância (ainda que tenha sido utilizado como fundamento para outras glosas) sob pena de nulidade do presente acórdão.

Assim, tendo a autoridade fiscal se utilizado do critério da aplicação direta como fundamento para glosas de alguns gastos da Recorrente, não merece reparo o acórdão da DRJ que invalidou a autuação na parte em que se utilizou de tal fundamento considerado ilegal.

Dessa forma, nego provimento ao recurso de ofício.

B) Do Recurso da Contribuinte.

Preliminares.

A Recorrente inicia suas razões recursais afirmando que haveria nulidade material do auto de infração, que teria se utilizado de assertivas genéricas para justificar a glosa dos créditos, afirmando que a Fiscalização não teria se debruçado sobre a relação entre as despesas e a atividade produtiva da empresa, o que seria ônus probatório da Autoridade Autuante, nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/72.

Todavia, a alegação da Recorrente não merece prosperar. Não há que falar em insuficiência de fundamentação ou mesmo utilização de assertivas genéricas para fundamentar o auto de infração pela Autoridade Fiscal, vez que a própria apresentação de impugnação com as demonstrações de irresignação por parte da contribuinte demonstra que o auto de infração foi devidamente fundamentado e a Recorrente compreendeu a motivação, tanto que a refuta.

Veja que, a indicação clara dos fatos que deram origem ao lançamento, bem como a indicação do fundamento legal, afasta a alegação de nulidade aventada pelo contribuinte, principalmente, porque já foi devidamente constatado e afastado pelo acórdão da DRJ parte do lançamento que estava irregular por utilizar fundamentação que foi declarada ilegal.

Ressalta-se que o Auto de infração atende aos requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como que foi formalizado em consonância com o previsto no art. 142 do CTN: *“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito*

tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Dessa forma, tendo sido comprovado que parte do lançamento fiscal foi realizado de forma regular, não se apresentando nos autos, qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não merece acolhimento a preliminar de nulidade aventada pela Recorrente.

Do mérito.

Quanto ao mérito, o Recorrente após apresentar um arrazoadado sobre o histórico do regime da não cumulatividade, conceito de insumos, bem como do precedente do STJ, requereu que sejam revertidas as glosas com relações aos demais gastos.

A discussão travada no presente processo se refere a possibilidade de enquadramento de despesas com promoção de venda como insumos, a fim de possibilitar o creditamento de PIS/Cofins.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: *“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade** ou **relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”*

Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa

expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ, quais sejam, serviços de aluguel e locação de veículos, serviços de consultoria (treinamento nacional) e locação de locomotivas se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

Dos serviços de aluguel e locação de veículos e locomotivas.

A recorrente alega que o creditamento com base ao referido serviço se deu com base no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, afirmando ainda que gastos com locação de veículos que tenham conexão direta com o processo produtivo da empresa se adequariam ao conceito de insumo, citando para corroborar o alegado julgados deste Conselho que possibilitariam o creditamento.

Ocorre que, como bem ressaltou a DRJ a locação de máquinas e equipamentos possuem previsão legal específica, que não abrange veículos. Ademais, que pese o esforço argumentativo da Recorrente, certo é que a lei é clara ao possibilitar o desconto de créditos do aluguel de alguns bens, conforme se denota do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica **poderá descontar créditos calculados em relação a:***

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*IV - aluguéis de **prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;***

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

Portanto, o que se verifica no caso em questão é que veículos não fazem jus ao desconto de créditos das contribuições de PIS/Pasep e Cofins, eis que não se enquadram na hipótese permissiva contida no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Veja que, interpretando os supramencionados dispositivos, a Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 afastou a possibilidade de creditamento de valores pagos por locação de veículos, por entender que o tratamento dos referidos bens pela legislação tributária é comumente separado de “máquinas” e “equipamentos”:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833,

de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

(...)

15.2 Ocorre que, para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

15.3 Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário – que o veículo é máquina e equipamento, na concepção da consulente –, para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e cujos efeitos tributários são discutidos nesta consulta, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.

15.4 Vejam-se alguns exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, este último de forma destacada, incluindo algumas de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

16 Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente. Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.” (grifou-se)

Baseando-se nas premissas de que a legislação tributária destinada à identificação/classificação de mercadorias trata de forma separada os bens identificáveis como máquinas e os bens identificados como veículos, este Conselho decidiu, recentemente pelo não reconhecimento do direito ao crédito pelo aluguel de veículos. Vejamos acórdão de nº 9303-013.954 de 13/04/2023:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

ALUGUEL DE VEÍCULOS PARA TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS OU DE CARGA. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas com veículos para transporte de funcionários ou veículos de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI). (grifou-se).

Ademais, com base no referido julgado e em outros precedentes deste Conselho, foi aprovada a Súmula CARF nº 190 que interpretando o permissivo legal, vedou a possibilidade de creditamento com dispêndios para locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956.

Assim, não sendo possível o creditamento de dispêndios com locação de veículos, mantenho a glosa quanto aos referidos dispêndios.

Por outro lado, quando as locomotivas, entendo que devem ser consideradas como máquinas e equipamentos.

Isso porque o conceito de máquina pode ser entendido como “qualquer equipamento que empregue força mecânica, composto de peças interligadas com funções específicas”. Locomotivas, por sua vez, são veículos ferroviários que oferecem a energia e força necessária para colocação de um comboio ou trem em movimento.

O STJ, ao analisar a questão envolvendo o creditamento sobre automóveis, entendeu que veículos e máquinas, para fins da legislação tributária, devem ser considerados separadamente. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 3º, § 14, E ART. 15, II, DA LEI 10.833/03. DEPRECIACÃO ACELERADA. LIMITAÇÃO A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

1. Os arts. 3º, § 14, e 15, II, da Lei 10.633/2003 permitem que o contribuinte possa apurar crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre o valor dos encargos de depreciação e de amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, relativamente a máquinas e de equipamentos; por sua vez, a regra dos arts. 3º, VI, § 1º, III, 15, II, da mesma Lei diz respeito à apuração de crédito das referidas contribuições sobre os encargos de depreciação amortização de máquinas, equipamentos e outros bens componentes do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, a razão mensal de acordo com a vida útil do bem.

2. O legislador objetivou distinguir os termos máquinas e veículos, conferindo-lhes, no que diz respeito à depreciação e à amortização dos bens integrantes do ativo imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra

do § 14 imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 do art. 3º da mencionada Lei a depreciação de veículos, visto que o benefício foi concedido de forma restrita a máquinas e equipamentos.

3. O regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins foi relegado à disciplina infraconstitucional, incumbindo ao legislador ordinário definir as hipóteses passíveis de gerar créditos, de forma que onde o legislador não fez distinção, não cabe ao intérprete fazê-lo.

4. Recurso especial não provido.”(REsp n. 1.818.422/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9/3/2021, DJe de 8/4/2021)

Portanto, na legislação tributária, automóveis não podem ser considerados máquinas.

Por outro lado, locomotivas, vagões e tratores são absolutamente diferentes de automóveis e por isso, entendendo que decisões que tratam de automóveis não podem ser simplesmente aplicadas para locomotivas sob o fundamento de que ambas são veículos.

Até mesmo porque, equipamentos agrícolas também são veículos e ainda assim recebem tratamento tributário completamente diferente dos automóveis.

Sobre as locomotivas, entendo que devem ser classificadas como máquinas e receberem o tratamento tributário a estas dispensadas.

Verifico, por exemplo, o REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, regulamentado por meio da Lei n.º 11.488/2007, e destinado a estimular a realização de investimentos em infraestrutura no país.

O REIDI estabelece a suspensão do PIS e COFINS sobre máquinas e equipamentos destinados à infraestrutura. Vejamos:

“Art. 3º No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura”TRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 3º, § 14, E ART. 15, II, DA LEI 10.833/03. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. LIMITAÇÃO A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

1. Os arts. 3º, § 14, e 15, II, da Lei 10.633/2003 permitem que o contribuinte possa apurar crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre o valor dos encargos de depreciação e de amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, relativamente a máquinas e de equipamentos; por sua vez, a regra dos arts. 3º, VI, § 1º, III, 15, II, da mesma Lei diz respeito à apuração de crédito das referidas contribuições sobre os encargos de depreciação amortização de máquinas, equipamentos e outros bens componentes do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, a razão mensal de acordo com a vida útil do bem.

2. O legislador objetivou distinguir os termos máquinas e veículos, conferindo-lhes, no que diz respeito à depreciação e à amortização dos bens integrantes do ativo imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 do art. 3º da mencionada Lei a depreciação de veículos, visto que o benefício foi concedido de forma restrita a máquinas e equipamentos.

3. O regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins foi relegado à disciplina infraconstitucional, incumbindo ao legislador ordinário definir as hipóteses passíveis de gerar créditos, de forma que onde o legislador não fez distinção, não cabe ao intérprete fazê-lo.

4. Recurso especial não provido.”(REsp n. 1.818.422/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9/3/2021, DJe de 8/4/2021)a destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:

I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.”

Como se vê, a legislação do REIDI não trata de veículos, mas tão somente de máquinas e equipamentos.

Interessante observar que empresas de infraestrutura se utilizam do REIDI para aquisição de locomotivas e vagões. É o que se verifica, por exemplo, da Portaria n.º 1.999/2020. Confira-se:

SECRETARIA DE FOMENTO, PLANEJAMENTO E PARCERIAS

PORTARIA Nº 1.999, DE 1º DE OUTUBRO DE 2020

Aprova o enquadramento no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI, do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Ferrovia, proposto pela empresa Bracell SP Celulose Ltda.

A SECRETÁRIA DE FOMENTO, PLANEJAMENTO E PARCERIAS DO MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA, no uso da competência que lhe foi delegada por meio da Portaria GM/MINFRA nº 2.787, de 24 de junho de 2019, e tendo em vista o disposto no art. 35 da Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019; na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; no Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e o que consta no Processo nº 50000.030931/2020-62, resolve:

Art. 1º Aprovar o enquadramento no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI, do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Ferrovia, proposto pela empresa Bracell SP Celulose Ltda., CNPJ nº 53.943.098/0001-87, denominado "Projeto Aquisição de Ativos Móveis", que objetiva a aquisição de 463 vagões e 21 locomotivas para o transporte de celulose, via ferrovia, do município de Pederneiras até Santos, no Estado de São Paulo, para fins de atendimento à demanda de exportação de celulose, a ser escoada via Porto de Santos/SP, conforme descrito no Anexo desta Portaria.

Ora, se o REIDI não concede benefícios aos veículos, mas tão somente a máquinas e equipamentos, e admite a aquisição de locomotivas, é evidente que a legislação tributária as trata como máquinas.

Pelo exposto, voto no sentido de reverter as glosas referentes às locações das máquinas e equipamentos em questão.

Dos serviços de consultoria (treinamento nacional).

Posteriormente, a Recorrente alega que o gasto com serviços de consultoria com a empresa ERCCONSEG seria de suma importância para o desenvolvimento de uma de suas áreas produtivas, não se tratando de mero curso voltado para a qualificação do empregado, mas de treinamento com vistas a aperfeiçoar as técnicas de manutenção e operação.

Ocorre que, despesas com consultoria e treinamento não se enquadram como insumos, mas claramente, tratam-se de despesas administrativas da empresa que não ensejam o cálculo de créditos sobre as contribuições ao PIS e COFINS, não sendo demonstrado pelo contribuinte a essencialidade ou relevância do referido dispêndio para a atividade produtiva desenvolvida pela empresa.

Quanto a impossibilidade de creditamento de gastos com consultoria e treinamento, vejamos, inclusive, julgado recente deste Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/02/2009

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTO. INOCORRÊNCIA. Incorre a nulidade da decisão de primeira instância se há convergência entre o entendimento do acórdão da DRJ com os próprios fundamentos do despacho decisório, inexistindo qualquer inovação e muito menos alteração de critério jurídico.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho. Assim, em consonância com o julgado do STJ e por não se enquadrarem na definição de insumos, não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza, conservação e manutenção, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, **gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento**, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIAS (UNIFORMES E EPI). CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO. HIPÓTESES. Geram créditos da não-cumulatividade os valores referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Assim, não merece provimento o recurso.

Dessa forma, mantenho a glosa, também, quanto ao referido gasto.

Dos bens em geral.

Por fim, quantos aos bens em geral, como bem consignou a DRJ, em razão da denominação genérica, não é possível acolher a pretensão da Recorrente, que não se desincumbiu de demonstrar a essencialidade e relevância dos demais gastos para fins de enquadramento como insumo e possibilidade de creditamento.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, voto no sentido de conhecer, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito reverter as glosas de aluguel de locomotivas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, redator designado

Apesar do sempre bem fundamentado voto da i. conselheira relatora, a Turma decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário, para reverter também as glosas referentes aos custos com treinamento de pessoal, pelas razões adiante expostas.

1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DAS GLOSAS REFERENTES AOS CUSTOS COM TREINAMENTO DE PESSOAL

Inicialmente, cumpre destacar que, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

Cumprе, pois, afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.¹ (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

¹ Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada, ou, ainda, com foco exclusivamente na atividade principal, sem reconhecer as demais atividades realizadas pela empresa. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”², que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas, passamos a analisar a glosa combatida pela recorrente quantos aos créditos apropriados sobre serviços de consultoria prestados pela empresa Erconseg Treinamento Desenv.Profissional e Gerencial Ltda..

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pelo v. acórdão recorrido, apresentando, para tanto, os seguintes argumentos:

Os serviços em questão dizem respeito ao contrato firmado com a empresa ERCCONSEG (CNPJ 18872372). De acordo com o laudo descritivo confeccionado

² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

pela área técnica da Recorrente (doc. nº 20 da Impugnação), a consultoria prestada buscou evoluir o conhecimento dos empregados Usiminas em relação às atividades de manutenção e de operação dos equipamentos utilizados da Aciaria.

Em regra geral, a qualificação profissional é imprescindível para a manutenção da atividade empresarial. No caso do treinamento em questão, verifica-se a sua importância para o melhor desenvolvimento de uma das áreas produtivas da Recorrente. Não se trata de mero curso voltado para a qualificação do empregado, mas de treinamento que elaborou, com base em inspeções de máquinas e equipamentos, estratégias, padrões e campanhas voltados a otimizar/aperfeiçoar as técnicas de manutenção e de operação da Aciaria.

Assim, sendo o treinamento contratado aplicado no desenvolvimento de uma das etapas do processo produtivo da Usiminas, sua falta certamente privaria o produto em fabricação de qualidade ou o setor de produção em questão de uma melhor eficiência, fato esse que revela a essencialidade da despesa em análise.

Tais alegações são corroboradas pelo Laudo de Aplicação do Serviço anexo às fls. 1058-1061, que traz as seguintes indicações acerca do serviço prestado pela Erconseg Treinamento Desenv.Profissional e Gerencial Ltda.:

1. OBJETO DO SERVIÇO

Fornecimento de serviços técnicos de manutenção e operação na Gerência Geral da Aciaria em 2014.

1.1. APLICAÇÕES DOS SERVIÇOS

Utilização do conhecimento técnico de manutenção e operação para estabilizar o processo produtivo dos equipamentos da Aciaria.

Objetivamos evoluir o conhecimento dos empregados Usiminas nas áreas de manutenção e operação.

Serviço de substituição e torqueamento dos parafusos da tampa da redutora de levantamento principal da PR436 (panela de aço).

Realizar torqueamento conforme o procedimento de torqueamento adequado.

1.1.1 SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO

Atuar em planejamento de manutenção, com base em inspeção de equipamentos e estratégia de grandes paradas (campanhas e preventivas).

Elaboração de padrões de manutenção, com ênfase em Conversores, lavadores de gases, lingotamento, pátio de placas e equipamentos auxiliares da Aciaria.

Treinamento de equipe, com ênfase em Conversores, lavadores de gases, lingotamento, pátio de placas e equipamentos auxiliares da Aciaria.

Controle de vida de sobressalentes críticos e estratégicos.

Atuar em Análise de falhas.

Revisão de planos de manutenção da Aciaria.

1.1.2 SERVIÇOS DE OPERAÇÃO

Atuar no planejamento e programação de grandes paradas nos conversores (campanhas e grandes intervenções).

Elaboração de padrões tecno/operacionais, com ênfase em Refino Primário e Secundário.

Treinar as equipes de operação.

Atuar nas ocorrências operacionais (paradas e interrupções).

Assim, considerando se tratar de serviço de consultoria que busca fornecer conhecimento técnico aos funcionários da recorrente, para otimizar e aperfeiçoar as atividades de manutenção e de operação dos equipamentos utilizados na Aciaria, sendo aplicado, desta forma, no desenvolvimento de uma das etapas do processo produtivo da empresa, entendo ter restado demonstrada a essencialidade de tais despesas para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, razão pela qual deve ser dado provimento ao recurso neste tópico, para reverter as glosas referentes aos custos com treinamento de pessoal, pelas razões adiante expostas.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues